

IASB・FASBのディスカッション・ペーパー

「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」の概要

（コメント提出期限 6月19日）

〔1〕現行の収益認識モデルの下での問題点の指摘と、その解決のための
資産・負債の変動に基づく新たな収益認識モデルの提案

■ 現行の収益認識に関して指摘されている問題点（第1章 資産及び負債の
変動に基づく収益認識）

〔米国会計基準〕（稼得・実現モデル、100以上のガイダンス）

| |
|---|
| <p>① 稼得過程モデルにおける、「稼得過程」の曖昧さ（解釈の余地の存在） ⇒ 収益認識に関して、次々と新たなガイダンスの開発を迫られる ⇒ 開発されたガイダンス間で一貫しない取扱いが生じている¹</p> <p>② 現行の収益認識のあり方が、米国の概念FW上の収益認識の定義のあり方と整合的でない(conflicts)(1.7タイトル)。 （＝ 概念FWでは、収益を資産、負債の変動に関わらせて定義しているのに、実際の収益認識は、資産・負債の変動にもとづいていないという意味か？） ⇒ 稼得過程アプローチでは、企業の契約上の権利・義務（資産・負債）が財務諸表上正確に表示されず、契約期間にわたり資産・負債がどのように生じ変化していくかを考慮せず収益の問題を処理している点が問題と指摘（1.8）。</p> <p>収益：商品の配送または製造、サービスの提供、または、企業の継続的かつ主要な活動を構成するその他の活動の結果としての、<u>資産の流入または資産の価値の増加、負債の決済（又はその両者）</u> [FASB 概念基準書第6号「財務諸表の構成要素」第78項]</p> |
|---|

〔IFRS〕（IFRS11号「工事契約」、IFRS18号「収益」）

| |
|--|
| <p>① 商品販売等の収益認識に関し、IAS18号が対象商品の「支配」の移転のみならず、「所有に伴うリスクと経済価値」の移転まで求めている点が、「支配」のみを基礎とした「資産」の定義と矛盾（1.10）。</p> <p>② 複数要素契約に関し、収益認識の単位をどのように分解すべきかの、指針が不十分（1.12-13）。</p> <p>③ 建設工事契約が、建設「サービス」提供契約か（サービス提供の都度、収益認識）、建設された「商品」の提供契約か（商品引渡時に一時に収益認識）を区別する指針が不十分。</p> |
|--|

¹ ケーブルテレビのプロバイダと、電気通信サービスのプロバイダに関し、接続サービスを、別個の稼得過程と見るか否かの取扱いが異なっているとの例が挙げられている（1.4-5）。

④ 商品販売等に関する IAS 第 18 号の収益認識の考え方と、工事契約に関する IAS 第 11 号「工事契約」の収益認識の考え方に齟齬。

= IAS11 号の、工事契約の進行基準を、企業の「活動」だけに着目したものと理解、IAS18 号のように、資産に関する支配やその所有に伴うリスクと経済価値の「移転」に着目したのではないと指摘（1.16）。

⇒ 問題解決のため、資産負債の変動に基づく新たな収益認識モデルの導入を提案

- ・ 様々な取引を統合的に適用できる収益認識原則による、「単一の」収益認識モデルの導入を提案（1.17）。
- ・ 概念 FW における収益の定義をもとに、資産負債の変動に焦点を当てる。

〔考えられる論点の例〕

- それぞれの問題の本質は何か（あるいは、本当に問題なのか）？
⇒ 解決のためのポイントは何か？
- 提案のモデルは、なぜ、問題解決に有効なのか？
- 問題解決のための他の方法との比較（提案モデルがベストな問題解決方法か）？
- 提案内容は、新たな問題を生じさせないか？

■ 資産負債モデルの考え方と仕組み（第 2 章 契約に基づく収益認識の原則）

○ 収益認識に関して着目すべき資産負債は「顧客との契約」という経済事象（2.10）

契 約 : 強制可能な義務を生じさせる複数当事者間の合意（2.12）

顧 客 : 企業の通常の活動のアウトプットを表す資産（財またはサービス等）を得るために企業と契約した当事者（2.21）

質問 3 「契約」の定義

- ・ 契約の定義の提案に賛成か（その理由）？
- ・ 上記の定義を適用することが困難である法域又は状況はあるか（具体例）？

〔考えられる論点の例〕

- 適用範囲の妥当性？
 - ・ 契約に基づかない収益認識は範囲外
 - ・ 顧客との契約のみが対象
 - ・ 契約の性質により、適用を除外する議論（「単一の」収益認識モデルとの関係）
- 適用範囲外の収益認識との整合性？

○ 提案モデルによる収益認識の仕組み（一部、第3章以降の内容を含む）

- ① 対象： 顧客との²契約（双務契約であることが、暗黙の前提）。
- ② 顧客との契約 ⇒ 対価請求権（権利）、財・サービス等の提供義務（義務）を生じさせる（2.23）。
- ③ 財務諸表日に残存する上記の権利・義務をグロスベースで測定
⇒ その測定値のネットが、その時点での当該契約における正味のポジション（「契約資産」or「契約負債」）（2.23）。
- ④ 例： 企業が顧客から対価の支払³を受ける
⇒ 権利はその分減少
⇒ 義務の測定値が権利の測定値を超過
⇒ 超過部分に見合う契約負債を計上（2.25）。
- ⑤ 収益 = 契約資産・契約負債の変動のうち、「契約資産の増加」または「契約負債の減少」（それらの組み合わせ）（逆方向の変動は、収益認識に関係せず）（2.35）。
「当初取引価格測定アプローチ」 ⇒ このような方向の変動が生じるのは

| | | |
|---|------------------|--------------|
| } | 1) 企業による履行義務の充足時 | （収益） |
| | 2) 不利な契約と判定された場合 | （損失、その戻りは利得） |
-
- ⑥ 履行義務 = （対価請求権獲得のための）契約上の義務を行う上で、顧客に提供する必要のある個々の財・サービス単位での提供義務。（第3章）
- ⑦ （履行義務の測定に関する）「当初取引価格測定アプローチ」（第5章）
契約締結時： 契約上の顧客対価額を、各履行義務の対象たる財・サービスの個別の販売価格の比率で各履行義務に配分。
- ⑧ 各行義務が充足される都度（=対象たる個々の財・サービスが顧客に提供される都度）、当該履行義務に配分された対価額を収益認識。（第4章）

² 同じロジックで、仕入先との契約からも、資産負債の計上が必要となる可能性があるが、そのような会計処理については、このプロジェクトの対象外とされている（脚注3）

³ ただし、ここでいう「支払」に関しては、弁済としての「支払」と、「前払」とが区別されていない可能性がある（たとえば、2.25の例では、残存する権利を消滅させるとされている支払は、“pays in advance”である）。

■ 提案モデルの本質（第5章 履行義務の測定）

【特徴1】資産・負債の変動による収益認識

収益認識のあり方に関しては、資産・負債の測定値の変動により、収益を認識するという考え方への変更が挙げられる。これまでは、稼得や実現のタイミングで、取引の「成果」（グロスベース）である「収益」を認識し、「成果」としての顧客対価の額でこれを測定してきた（BSには、その結果としての貸借残高が計上されることになる）。DPでは、この関係を逆転させて、先ず、BS上に財務諸表日における、顧客との契約に係る権利（対価請求権）と義務（財・サービス提供義務）（のネットたる契約ポジション）を忠実に描写することを求めている。それが果たされれば、「収益」は、その期首・期末の測定額の差額として、結果として、描写されることになるとの考え方が示されている。この新たな収益認識モデルでは、収益認識の焦点は、次の点に絞られることになる。

- ① 顧客との契約から生じる権利、義務をどのように識別するか、
- ② 識別された権利、義務をいかに測定するか

○ 「成果」の把握の仕方が、現行の収益認識のあり方と異なる（順序逆転）。

| | 先 ず | | 次 に |
|-----------------|-----------------------------------|---|---|
| 提案モデル (5.12) | 財務諸表日における 契約資産・契約負債を描写 (BS) | ⇒ | 契約の「成果」は、契約ポジションの 期首・期末の差額 (変動の一部は、利得・損失) |
| 現行モデル (5.11) | 稼得・実現等の規準で「成果」 を認識 | ⇒ | 結果としての貸借残高をBSで認識 |

⇒ 「成果」の把握は、顧客との契約に基づく権利、義務の測定で決まる。

(DPはこのうち、義務の側の測定のみ取扱う⁴。)

(変更のメリット)

・契約資産及び契約負債の測定から収益及び利益を導くことは、既存の収益認識モデルよりも、企業の業績を測定するためのより整合的かつ一体的な枠組みを提供する(5.13)。

質問1・2 契約資産・契約負債の変動に基づく収益認識原則

・「企業の契約資産又は契約負債の変動に基づいて収益を認識する」という単一の原則に賛成か（その理由）？

⇒ 反対の場合、複数の収益認識規準の存在から生じる現在の基準における矛盾をどのように解決するか？

⁴ 対価請求権の測定については、本DPでは取り上げられておらず、公開草案の段階で触れられる予定。ただし、対価請求権の測定に関しては、契約上の対価額の他、貨幣の時間的価値、回収リスク等の要因が考慮される可能性が示唆されている。

・上記原則によっては意思決定有用な情報が提供されない種類の契約はあるか（具体例）？

⇒ その例に関し、どのような代替的な原則がより有用と考えるか？

■ 履行義務測定「目的」（第5章 履行義務の測定）

【特徴2】測定についての基本的な考え方の明示

提案モデルの収益認識においては、顧客との契約に基づく権利・義務をどのように測定するかが焦点となるが、DPでは、このうち義務の側の測定を取扱っている。その測定に関して、財務諸表日における顧客との契約における義務を描写すること（及び、その期首・期末差額として契約の成果を描写すること）が目的であるとして、その目的から、履行義務の測定は、「財務諸表日において履行義務を充足するために要求される資産の金額」であるべきであり、その構成要素としては、次の要素が含まれるべきだとしている⁵。

- ①（履行義務を充足するための）予測コスト
- ②（将来発生する予測コストを現在価値に割り引くための）貨幣の時間価値
- ③（予測コストの回収を超える）マージン

また、その後の記述からは、本来、当初認識後の様々な原因による履行義務の変動についても、すべて測定により捕捉することが好ましいとのスタンスが伺われる。

DPの履行義務の測定に関するこのような議論の帰結としては、履行義務も、むしろ公正価値（現在出口価値）で測定（再測定）すべきだとの結論の方が自然に思えるが、実際に両ボードの予備的見解とされているのは、取引価格にて履行義務の当初測定を行い、その後も当該契約から損失が見込まれるに至った場合⁶を除き、原則として再測定は行わないという当初取引価格アプローチである。

ただし、現在出口価格測定アプローチが採用されなかった理由として掲げられているのは、当初測定に関しては、公正価値測定により履行行為なしで契約締結のみで収益認識することに違和感を持つ人が多いこと⁷の他、公正価値測定の困難さや誤謬のリスクであり、再測定に関しては、大多数の契約については、履行義務の充足（による消滅）以外の理由による履行義務の変動額には、「重要性がない」ことが理由とされている。

測定に関する今回の結論はこのような理由づけによるため、履行義務の変動額に「重要性のある」可能性があるような場合には、両ボードは「当初取引価格測定アプローチ」の適用を排除し、「現在出口価値」等による再測定を求めることも検討していると述べている。

⁵ 対価請求権の側の測定は、DPでは扱われていないが、次のような構成要素になるのではないかと示唆されている。

① 契約で定められている対価額、② 貨幣の時間価値、③ 回収リスク等

⁶ 一定のトリガーにより、不利な契約と判定された場合。

⁷ 違和感そのものが合理的なものではないとの主張が繰り返し紹介されている。

1) 測定の目的

財務諸表日における企業の義務に関する、意思決定に有用な情報を提供すること（およびその結果として、報告期間における契約の成果に関する、意思決定に有用な情報を提供すること）（5.7）。

2) 目的のためにあるべき測定

- ・「測定は、**財務諸表日において履行義務を充足するために要求される資産の金額**を測ることを意味する」（5.8）。
- ・その構成要素として、次のものを含める必要がある（5.9）。

①（履行義務を充足するための）予測コスト

②（将来発生する予測コストを現在価値に割り引くための）貨幣の時間価値

③（予測コストの回収を超える）**マージン**

⇒ 特に、履行義務の測定には、「マージン」を含むべき点を強調

（理由）企業はコスト回収に加え、リターンを得るために値付けしているから（5.9）。

【考えられる論点の例】

- **特徴1**（資産・負債の変動による収益認識）と、**特徴2**（測定についての基本的な考え方の明示）は、DPの中では、実は、第5章の「履行義務の測定目的」（5.7-13）の中で、ともに述べられている事柄であり、「一体として」考えられているように思われるが、2つの異なる特徴として区分することができるのではないか？
- **何のために履行義務を測定するのか？** / **そのためには、どのような測定であるべきか？**
- **履行義務測定の目的の第一が、財務諸表日における履行義務を忠実に描写することであるなら、どうしてBS上、履行義務を表示しないのか**（対価請求権との相殺後の正味の契約ポジションのみ表示）？
- **そもそも、取引価格は、「履行義務を充足するために要求される資産の金額」という考え方に適合するのか？**

○ 履行義務の当初測定およびその後の測定

- ・上記「履行義務測定の目的」を念頭に検討(5.14)
- ・しかし、「当初取引額測定アプローチ」が予備的見解

当初測定： 取引価格（顧客対価額）で測定

（契約上の義務に対する取引額を、契約上の構成要素である、個々の財・サービスの提供義務（個々の履行義務）に、それぞれの財・サービスの個別販売価格比で配分。客観的で信頼できる証拠がない場合でも、見積りにより配分。）

事後測定： 不利な契約と判定されない限り、その後も再測定は行わない

- ・測定アプローチ選択の理由 ⇒ 今後の議論の方向性を占う上で重要
(現在出口価値測定アプローチを採用しなかった理由)

- ①「 契約締結しただけで収益認識： 違和感を持つ人が多いという点。
(但し、DPは契約締結時に認識される収益は、契約獲得コストに対応するもので、本来、この点に違和感を持つこと自体がおかしいとの議論を繰り返し紹介。)
- ② 測定の複雑性： 多くの場合、市場で観察可能な現在出口価値が存在しないため、この測定基礎による場合には見積りが必要だが、その見積りが必ずしも容易ではないという指摘。
- ③ 誤謬のリスク： 測定の複雑性に起因する、測定自体のエラーのリスクに加え、履行義務の識別漏れの結果、契約締結時収益を過大に計上してしまうリスク。
(後述のように、提案モデルでは明示的に約束された内容のみならず、黙示の約束を擬制して履行義務を識別すべき場合が多いので、契約締結時点で、それらをもれなく識別することは必ずしも容易ではないとの指摘。)

⇒ 必ずしも現在出口価値測定アプローチが理論的に排除されたわけではない

⇒ DPのスタンスは、事後測定に関する説明でより鮮明に

「契約開始後、企業の履行義務は様々な理由で変動する。顧客への財やサービスの移転以外にも、履行義務を充足するために必要となる財やサービスの数量または価格の変動によっても、影響を受ける場合がある。したがって、契約における履行義務の当初測定は、契約に従って財やサービスを提供する企業の義務の有用な描写を提供しつづけるためには更新されなければならない」(5.37)。

「企業の履行義務に影響を与えるこれらの変動のすべてを補足するためには、企業は当初測定と同じ基礎を用いて、各財務諸表日に履行義務を測定する必要がある。そうすることで、その測定値は契約期間にわたって履行義務の一貫性のある描写を利用者に提供することになる」(5.38)。

「しかし、各財務諸表日に履行義務を明示的に測定するアプローチは、顧客との契約の大部分に対して不必要に複雑であると両ボードは考えた。大抵の顧客との契約では、企業の履行義務の最も重要な変動は、その履行義務を充足するために顧客に対して財やサービスを移転することから生じる。他の理由による変動（例えば、今後顧客に移転される財やサービスの価格又は数量の変動）は顧客との契約の大部分にとって重要ではない。これは契約で約束された財やサービスの価値が本質的に不安定ではないためか、あるいは契約の期間が短いために変動リスクが最小化されているためである。」(5.39)

「したがって履行義務の事後測定は、少なくとも、企業が顧客に財やサービスを移転することによって履行義務を充足することから生じる変動を捕捉すべきである、と両ボードは提案している」(5.40)。

- ・一連の説明からは、本来、履行義務の充足による履行義務の消滅だけではなく、対象

となる財の価格や数量の変動等、その他の理由によるものも含めて、「履行義務の変動のすべてを補足」するような履行義務の測定の方法が好ましく、そのためには、「各財務諸表日に、履行義務を明示的に測定」することが必要との見方が伺われる。

- ・ にも拘わらず、当初取引価格測定アプローチを採用し、不利な契約と判定された場合を除き再測定しない⁸こととした理由は、大多数の契約については、契約で約束された財やサービスの価値の変動性がそれほど高くはなく、また、大きな価値の変動が生じ得るほどには契約期間も長くはないため、変動のリスクが小さく、履行義務の充足以外の理由による履行義務の価値の変動額に『重要性がないため』。

⇒ これに続くDPの記述の展開

- ・ 履行義務を再測定すべき場合を不利な契約と判定された場合⁹に限ることを懸念する意見があると¹⁰ (5.86)、両ボードは、そのような懸念に対する対応を検討中である旨説明 (5.87以降)。
- ・ 検討中の対応案とされているのは、履行義務の充足以外の理由による履行義務の価値の変動に『重要性があり』、当初取引価格測定アプローチでは意思決定有用な情報が提供されない懸念がある契約類型については、何らかの形でこの収益認識基準が求める当初取引価格測定アプローチの適用を排除する案（本収益認識基準の対象外とするか、本収益認識基準中で、現在出口価格測定アプローチ等、他の測定アプローチ¹¹の適用を求めるか）および開示を強化する案である (5.87-90、付録B)。
- ・ 当初取引価格測定アプローチを適用することが、有用な情報提供に結びつかない懸念のある契約類型の例として、履行義務の充足以外の理由による履行義務の価値の変動額に『重要性のある』可能性がある次のようなケースが挙げられている。

| | |
|---|--|
| { | <ul style="list-style-type: none"> ① 対象となる財やサービスの価格の変動性が大きい場合 ② 契約期間が長いこと変動幅が大きくなる可能性のある場合 ③ たとえ変動幅は小さくても取引規模が大きいために、変動額が重要なものとなる可能性がある場合 等 (5.90)。 |
|---|--|

⁸ 履行義務が充足され、消滅したときのみ反映。

⁹ 不利な契約と判定された場合の、履行義務の再測定に関しては、そのトリガー及び再測定の額に「マージン」を含めるべきか否かが議論されている。この点、両ボードは、ともにマージンを含めない方法を支持しているが、これに反対する立場からは、コストをトリガーとすることで、マージン部分がバッファとなり、状況が悪化したことの認識が遅れることが問題だと指摘されている旨説明されている。

¹⁰ 懸念の内容は、不利な契約と判定された場合の再測定が、「例外」による再測定であること、「一方向」の判定であること、(各財務諸表日にCFの見積りを求める)「IAS37号の扱い」と相違すること等、様々な形で表現されているものの、要するに全面的な再評価を求めていることが問題であるという指摘に尽きる。

¹¹ 現在出口価値測定アプローチの他、現在出口価値測定の困難性を回避するため、履行義務の価値の構成要素（予測コスト、貨幣の時間的価値、マージン）に分けて、それぞれをアップデートしていく測定方法などが候補として挙げられている（付録B）。

■ 当初取引価格測定アプローチの妥当性および妥当領域

質問 10（前半） 当初取引価格測定アプローチについて

- ・ 履行義務を取引期価格で当初測定することに同意するか（その理由）？
- ・ 履行義務を充足のための企業の予測費用が履行義務の帳簿価額を超える場合、履行義務は不利とみなされ、当該予測費用で再測定することに同意するか（その理由）？

質問 10（後半） 当初取引価格測定アプローチが不適切な場合について

- ・ 当初取引価格測定アプローチでは、各財務諸表日における意思決定有用な情報を提供できない種類の履行義務はあるか（その理由）？
⇒ その場合、当初取引価格測定アプローチを不適切なものとする履行義務の性質は何か（具体例）？
- ・ 当初取引価格測定アプローチ以外の測定アプローチを適用すべき種類の履行義務はあるか（その理由）
⇒ あるとすれば、その場合に適用すべき測定アプローチは何か？

質問 11 当初取引価格測定アプローチの採用による、「契約獲得コスト」と、当初取引価格に含まれる「それを回収するための部分」の認識時期のミスマッチ（当初取引価格測定アプローチの欠点と議論されている点）

当初取引価格測定アプローチによる

〔契約獲得コストの回収とそれに対するマージンの会計処理〕

当初取引価格測定アプローチでは、契約当初において取引価格（契約獲得コストの回収とそれに対するマージンを含む）を履行義務に配分しなければならない。その結果、契約獲得コスト（販売コスト等）を回収するために顧客に転嫁する金額はすべて履行義務の当初測定値に含まれることになる（「収益」としては認識されない）。

〔契約獲得コストの会計処理〕

他方、契約獲得コストは（他の基準で資産性が認められない限り）「費用」として処理される。

- ・ 契約獲得コストを回収するために顧客に転嫁する金額を履行義務の当初測定値に含めることに賛成か（その理由）？
- ・ どのような場合に、契約獲得コストを発生に応じて費用として処理することが、企業の財政状態及び業績に関して意思決定有用な情報を提供しないこととなるか（具体例）？
⇒ 要するに、両ボードが採用した、「当初取引価格測定アプローチ」は、契約獲得コスト(selling cost)と、それに対応すべき selling revenue がミスマッチになることは問題だと思わないかという、契約時収益を肯定する立場からの質問。

質問 12・13 当初取引価格の個別の履行義務への配分

- ・ 当初取引価格の個別の履行義務への配分を、それぞれの履行義務の対象となる商品・サービスの（相対的な？）「独立の販売価格」に基づいて行うことに賛成か（その理由）？
⇒ 反対の場合、何を基準に配分すべきか？
- ・ 実際には企業が個別に財・サービスを販売していない場合、財・サービスの独立の販売価格を、（客観的な証拠に基づかず）企業が見積って配分の基礎とすることに賛成か（その理由）？
⇒ 反対の場合、どのような場合に見積りが制限されるべきか？

〔2〕提案モデルにおける収益認識に関する基本的問題の取扱い

- ① 収益認識の単位をどのように考えるか、
- ② その単位について、収益認識のタイミングをどのように考えるか)

■ 収益認識の単位（第3章 履行義務）

【特徴3】契約上の義務の、構成要素単位（個々の財・サービスの提供義務）への分解（その単位で収益認識を考える）

収益認識の単位は、取引の本来的な「成果」である対価請求権確保の要件としての、契約上の義務の単位ではなく、それを果たす上で顧客に提供する必要のある個々の¹²財やサービスの提供義務（履行義務）に分解した上で、その単位で収益認識を考えることが提案されている。

また、「顧客への資産移転義務」は、直接的に契約によって生じたものでなくても、「顧客との契約締結の結果として」生じたものである限り、当事者間の黙示の合意が擬制され、履行義務とされる。例えば、民法上の瑕疵担保責任等、直接的には法律上の規定により課せられる義務であっても、「顧客との契約締結の結果として」生じたものである限り、履行義務であるとされる。その結果、他の履行義務と同様、当該瑕疵担保サービスについても、個別の販売価格を見積り、顧客対価額をそれら個別販売価格比で各履行義務に配分することになる。そして、瑕疵担保責任に係る履行義務が充足された時点で、その履行義務に配分された顧客対価額を収益計上することになる。

○ 履行義務の内容

履行義務：資産（財やサービス等）を顧客に移転する契約における顧客との約束

質問4 「履行義務」の定義

- ・ 履行義務の定義は、契約における成果物や構成要素を矛盾なく識別することに役立つか（その理由）？
⇒ 役立たないと考える場合、契約における成果物や構成要素を不適切に識別する状況又は識別できない状況は何か（具体例）？

〔考え方〕

契約上の義務を、それを果たす中で顧客に提供しなければならない個々の財・サービス単位の提供義務（履行義務）に分解（理論的には「個別に販売可能」な単位にまで細分化）、その単位で収益認識。

¹² 考え方としては、個別に販売可能な最小の単位であるが、同じタイミングで顧客に提供される財・サービスに関する履行義務については、会計処理を考える上で分ける実益がないので、顧客への移転時期が異なる毎に識別することが求められる。

⇒ 構成要素単位に分解することで、複数要素取引を「画一的に」取り扱うことが可能。

例、航空チケットの顧客への引き渡し（審議段階で取り上げられていた例）

⇒ 航空チケットの顧客への引き渡し義務は、旅行代理店が行う場合でも、航空会社が行う場合でも、履行義務であり、いずれの取引であっても、航空チケットの引き渡しにより収益認識するという「画一的」取扱いが可能になる。

（現行は、旅行代理店の「航空チケット手配契約」と、航空会社の「旅客運送サービス提供契約」とで、違った取扱となっている。）

【考えられる論点の例】

➤ **収益認識の会計処理で、同一の行為を、常に「画一的」に取り扱うことが、企業の将来キャッシュフローの予測に資するという、「財務報告の目的」に適うのか？**

（同一の行為であっても、それが成果（顧客対価の獲得を確実にすること）との関係で持つ意味合いは、契約により異なり得るのではないか？）

【留意点】

① 顧客との契約で明示的に合意された約束には限らず

⇒ 「契約締結の結果として」、顧客に資産を移転する義務を負担すれば、それらの義務が直接的には法律や、商慣行等によるものであっても、顧客との間で、そのような内容の「黙示の約束」があるものと擬制される¹³（3.5-7）。

例、民法上の瑕疵担保責任等

⇒ 顧客対価の一部を、瑕疵担保責任の履行義務に配分し、その収益は、瑕疵担保責任の履行時（もしくは瑕疵担保責任の消滅時）に認識

【考えられる論点の例】

➤ **法効果の発生にとり、契約締結が主要な要件でない場合も同じ取扱でよいのか？**

（法は、様々な政策目的のために、一定の要件を満たした場合に、一定の効果を定めている。顧客との契約の締結が要件の1つとして含まれているだけで、常に、履行義務とみなしてよいのか？）

➤ **顧客への資産の移転以外のコストを伴う法効果の取扱い？**

（法が、顧客との契約締結を要件の1つとして、「顧客への資産の移転」以外のコストを伴う法効果を定めており、そのコストを顧客対価に織り込んで、回収を図る場合でも、履行義務として扱う必要はないのか？）

② 契約上の義務の、構成要素たる個々の財・サービスの提供につき、明示の合意なくとも、黙示の合意を擬制（履行義務）（3.10-12）。

¹³ 当事者が当該法律の存在を前提として契約を締結したのであれば、たとえ明示的に合意していなくても、その法律の適用を前提としているはずであり、顧客対価を定める際にも、これに対応する回収額を織り込んでいるはずだと理解に基づくと思われる。

- 例
- ・ペンキ塗装契約：塗装サービス提供義務、その塗装に用いるペンキや、下塗り材、その他の材料に関する提供義務は、それぞれ履行義務（個別に販売可能）（3.11）
 - ・コンピュータ販売契約：CPU、モニター、キーボード、マウスはの提供義務はそれぞれ履行義務（個別に販売可能）（3.21）
 - ・顧客仕様に基づくコンピュータの販売：マザーボード、ハードディスクドライブ、プラスチック筐体等の提供義務は、それぞれ履行義務（個別に販売可能）（3.21）

- ③ 「資産」には、サービスも含まれる（受領の瞬間は資産）（3.13）。
- ④ 「移転」の対象は、当該資産に対する「支配」（IAS18号の要求する、所有に伴うリスクと経済価値の移転までは不要）。
- ⇒ 概念FWの共同PJの資産の定義についての最近の議論と整合的（3.20）。

○ 履行義務識別の単位

- ・理論的には、「個別に販売可能な」単位（3.21）。
- ・ただし、収益認識のタイミングは、履行義務の対象である個々の財・サービスの顧客への移転時期とされているため（後述）、同じタイミングで顧客に移転される¹⁴財・サービスについては、個別に識別する実益はなく、結果として、移転のタイミングが異なる財・サービス毎に、履行義務を識別すれば足りる（3.24）。
- ・考え方として、顧客に対する財・サービスの移転のパターンを（履行義務の変動として）、忠実に表現するため履行義務を識別すると説明（3.25）。

【考えられる論点の例】

- **実際に、個別に販売されることがない等、個別の販売価格について、客観的で信頼できる証拠がないにも拘らず、（理論的には）個別に販売可能であるとして、個別の履行義務として識別しなければならない場合とは、一体どのような場合か？**（履行義務の対象となる、財・サービスの個別の販売価格に対する客観的で信頼できる証拠がない場合であっても、見積りにより取引価格を履行義務に配分しなければならないとされている。）

質問5 履行義務を識別の単位

- ・履行義務は、顧客に対して約束した「資産を移転する時点を基礎として分離しなければならない」との提案に同意するか（その理由）？
- ⇒ 同意しない場合、履行義務を分離する原則は何か（具体的例）？

¹⁴ ただし、「移転」の有無の判断自体、解釈を要する問題である。後述のように、必ずしも外形だけでは判断ができず、たとえば、契約上の義務の一部の構成要素のみが、物理的に顧客のサイトに移されたとしても、契約上の義務の全体が完成するまでは、それらの構成要素に対する支配は企業に残り、顧客は当該資産の単なる保管者に過ぎないという契約条件であると判断されれば、移転は生じていないことになる（4.31）。

○ 問題とされて複数要素取引の例

現行の収益認識で、実際に問題とされている複数要素取引。

- ① 販売インセンティブに関するケース：
顧客との契約に基づいて、販売インセンティブとして、割引の義務や、ポイントと引き換えに、財・サービスを提供する義務等の義務を負う場合（3.27 以下）。
- ② 返品権付き商品販売等：
顧客との契約に基づいて、商品の販売後にも、企業が顧客に対して一定の義務を負う場合（3.34 以下）。

【考えられる論点の例】

- すべてのケースの経済実質が同じであると言ってよいか？
- 現行システムの下で、解決を図ることはできないのか？（何をどこまでやれば、どれだけの対価を確保できるのかは、本来、当事者間の契約で決めるべき、最重要事項のはず。その契約内容の解釈の問題ではないのか。）

質問 6・7 「顧客との契約による返品対応義務」や、「販売インセンティブの供与による商品・サービス提供義務」と履行義務

・次のものは履行義務に含まれるか（その理由）？

- ① 顧客との契約による「返品対応義務」
- ② 販売インセンティブの供与による商品・サービス提供義務

例 ・将来販売における割引の義務 / ・カスタマー・ロイヤルティ・ポイント /
・無料で商品やサービスを提供する義務

■ 収益認識のタイミング（第 4 章 履行義務の充足）

【特徴 4】収益認識時期の判断にあたって、着目する事実に関する焦点の移行

具体的なケースにあてはめて収益認識時期を判断する場合、「解釈」が必要となることが多い。従来の、稼得・実現モデルにおいては、把握すべき「成果」とより直接的なつながりのある事実に着目してきたのではないと思われる。すなわち、顧客との取引において、「成果」とは、対価請求権を（経済的に）確保することであり、そのための要件は基本的には当事者間の契約で決まっており、それを果たすことこそ、稼得過程の完遂と考えられてきたものと思われる。

これに対して、提案モデルにおける収益認識のタイミングの判断は、そのような「契約上の義務」を果たす上で必要となる構成要素としての個々の財やサービスに対する支配を、いつ顧客が獲得したかという、把握すべき「成果」との関係では、より間接的な事実に焦点を当てているのではないと思われる。

たとえば、ペンキ塗装契約において、顧客が塗装サービスを受領したのはいつか（塗装サービスに対する支配を獲得したのはいつか）という点に加えて、その塗装サービスに用いるペンキという財物に対して顧客が支配を獲得するのはいつかが解釈の焦点となる。

また、工事契約については、仕掛中の財を支配しているのは、企業が顧客かという点が解釈の焦点となる。その結果、当該工事が行われるサイトが、企業側であるのか、顧客側であるのか、重要なメルクマールとなり、それにより進捗に合わせて「成果」を認識するのか、完成・引渡によりはじめて「成果」を認識するのかの判断が分かれることになる。

- **収益認識時期** = 「履行義務」（= 資産の顧客への移転の義務）「充足」時
- = 顧客への「資産」（商品、サービス等）の「移転」時
- = 顧客による当該「資産」に対する「支配」獲得時

質問8 顧客への資産の「移転」の意味

- ・顧客が約束の商品を「支配」した時点（約束のサービスを「受領」した時点）において、企業は顧客に資産を移転（＝履行義務を充足）したと見る提案に賛成するか（その理由）？
- ⇒ 賛成しない場合、いつ約束の商品又はサービスが移転したと見るか（「移転」時期の判断指標は何か）？

○ **収益を認識するには、資産に関する「支配」の移転で足りる**

（「資産」の定義との整合性の他、所有に伴うリスクは分担されているため、「移転」時期の判断が難しい（4.17）。）

○ **顧客の検収、意図、支払**

- ① 検収条項： 顧客の検収が履行義務の充足と関係するか否かは、顧客の検収が単なる形式に過ぎないか、資産移転を確定する実態を有するかの実質的判断による（4.21以下）。
- ② 用途に関する顧客の意図： そのような顧客の意図そのものは資産の移転時期の判断に関係しないが、顧客の意図が資産の移転時期に関する契約条件に織り込まれているような場合には、その契約条件が、移転時期の判断に影響することになる（4.25-31）。
- ③ 顧客の支払： 支払そのものが資産の移転時期に関係するわけではないが、もし、その後の履行義務を満足するか否かにかかわらず、返金を要しないような支払がなされた場合には、その事実は、それまでの進捗部分について資産の移転を示唆する場合がある（4.32-37）。

質問9 顧客の「検収」、「意図」、「支払」と履行義務の充足との関係

- ・「企業が履行義務を充足した時にだけ収益を認識しなければならない」との提案では意思決定有用な情報が提供されない種類の契約はあるか（具体例）？

○ 工事契約

- ・ IAS11号の進行基準を、企業の「活動」のみに着目したものと理解し、否定。
- ・ 建設「サービス」の提供契約なら、サービスの提供の都度、建設された「財」の提供契約なら、完成物引渡時に一時に、収益認識。
- ・ 前者のように、進捗に応じた収益認識が認められるのは、仕掛中の資産につき、顧客が支配している場合。
- ・ 契約の文言上から明らかでない場合、対象物のカスタマイゼーションの程度や、建設のサイトが顧客の側に属するのか、企業の側に属するのか等を参照して、契約条件を解釈。

○ 他の履行義務（ペンキ塗装サービスの提供）の充足に利用される財提供（ペンキの提供）の履行義務の充足時期（4.49-58）

- ・ 提案モデルでは、契約上の義務を、個々の財・サービス単位に分解して収益認識を考えるため、単純なペンキ塗装契約でも、「塗装サービス」と、「塗装サービスに用いるペンキの提供義務」は、別個の履行義務を構成し得る。
⇒ 別途、塗装サービス用のペンキの提供義務の充足時期が、解釈問題となる。
- ・ 結局は、契約条件により決まるとされるが、「ある履行義務の充足が、他の履行義務の充足のために用いられるような場合、前者の履行義務の充足は、後者の履行義務が充足された時点で充足したものと推定する」との、反証可能な推定を置くことを提案。

【考えられる論点の例】

- **「支配」の「移転」に焦点を当てることで、解釈の余地はどの程度狭まるのか？**
（物理的には資産が、企業側に残っていても、支配は顧客に移っていると判断されるケースもあれば、顧客の下に移っていても、なお、企業が支配していると判断されるケースもある（物理的に保有している側は、保管者としての保有）。
- **顧客のサイトでの工事進捗（進捗に応じて収益認識）と、企業サイトでの工事進捗（完成引渡時に収益認識）について、ドラスティックに異なる収益認識を求めることが、企業の将来CFの予測への役立ちという財務報告の目的の達成にとって、どの程度意味があるか？**
- **そもそも、稼得過程に関する曖昧さ（解釈の余地）を、できるだけなくすことが目的であったとすれば、単純なペンキ塗装契約にすら、複雑な解釈を要するモデルは目的に合致しているといえるのか？**

〔3〕 現行の実務への影響（第6章 現行実務への影響）

○ DPにおける認識

① DPで提案されている収益認識原則と異なる原理に基づく実務

⇒ 収益認識できなくなるか、収益以外のカテゴリでの認識が求められる可能性。

- 例
- ・ 現金回収基準による収益認識
 - ・ 収穫基準による収益認識
 - ・ 顧客に移転してない棚卸資産の価値の増加による収益認識
 - ・ 工事契約 ⇒ 顧客が工事の進捗に応じて、（仕掛品に対する）支配を獲得する場合にのみ工事の進捗に応じて収益認識。

② 保証等の販売後のサービス

⇒ 引当金等でその見積費用を見越し計上するような会計処理は認められなくなる。

（提案モデルでは、すべて個別の履行義務として識別され、顧客対価の一部をこれらに配分、その充足時に収益計上。）

③ 取引価格の見積りによる配分（客観的で信頼できる証拠がない場合）

米国 EITF00-21「複数の製品・サービスを伴う収入取引の会計」、SOP97-2「ソフトウェアの収益認識」等の取扱いと異なり、履行義務を識別した以上、対象となる資産の単独の販売価格についての客観的で信頼できる証拠がなくても、見積りに基づいて顧客対価をこれらの識別された履行義務に配分し、その単位で収益認識することが求められる。

④ 契約獲得費用

現行実務の中で契約獲得費用を資産化している実務があれば、提案モデルの下では、原則として認められない¹⁵。

○ その他考えられる影響の可能性

〔考えられる論点例〕

- 当初取引価格測定を適用しない、契約の範囲の拡張の可能性（特徴1、2）
- 対価要件と切離した収益認識単位細分化や、黙示約束の広範囲な擬制の影響（特徴3）
- 収益認識タイミングの判断で着目する事実や、解釈の焦点の変化による影響（特徴4）
- 履行義務の細分化や、擬制による識別、その単位での資産の支配の移転の解釈判断、契約資産・負債の測定、計上等によるコスト増大の可能性（コストの増大を正当化できるだけの便益の増大があるか？）（特徴1～4）

¹⁵ 他の基準で資産化の要件が満たされる場合を除く。